



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة العراقية

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

تكاليف الجودة واثرها في تحقيق الربحية

بحث مقدم إلى

مجلس قسم المحاسبة بكلية الإدارة والاقتصاد

وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة

من الطالب

محمد منذر مشكور محمود

اسم المشرف

أ - عبد الحكيم ناصر محمود

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي
علم عليم))

صدق الله العظيم

سورة يوسف / 76

الإهداء

اهدي بحثي هذا :

الى معلم البشريه ومنبع العلم

نبينا محمد(ص)

الى الارواح التي سكنت تحت تراب الوطن الحبيب ...

الى من بذلوا ارواحهم في سبيل حريتناشهداء العراق

الى الزهرة التي لاتذبلنبع الحياة ...التي ساندتني ووقفت بجانبني في احلك
الضروف واصعبها...الى من تعجز الكلمات لوصفها ..وتسكن امواج البحر لسماع
اسمها ..

امي الغاليه

الى الشمعة والمناره التي اضاءت لي طريق الحق والعدل والتسامح

ابي الغالي

الى ملائكه الارض ...وشقائق النعمان ...الذين احتضنوني وزرعوا الورودفي
طريقي ...

اخوتي

شُكر وإمتنان

الحمد لله والشكر له بما من علينا به من نعمه
والصلاه والسلام على خير خلقه الامين محمد

اتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان

الى استاذنا الدكتور (عبد الحكيم ناصر محمود) على ما بذله من جهد ووقت
لغرض الاشراف على هذا البحث ومتابعته لي بأرائه القيمه وأفكاره الجميله
فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى لجنة المناقشة لتقبلهم مناقشة البحث
كما اتقدم بخالص الشكر والتقدير الى جميع الاساتذه المحترمين في كليه
الادارة والاقتصاد، وخص منهم اساتذة قسم المحاسبة

واخيرا

اشكر جميع اصدقائي

الذين لم يبخلو بجهد أو معلومه .

قائمة المحتويات	
الصفحة	العنوان
	آية قرآنية
أ	الاهداء
ب	شكر وتقدير
ج	قائمة المحتويات
د	المقدمة
الفصل الاول-الاطار التمهيدي	
2-1	المبحث الاول – منهجية البحث
4-3	المبحث الثاني – الدراسات السابقة
الفصل الثاني-الإطار النظري	
17-5	المبحث الأول – ماهية تكاليف الجودة
20-18	المبحث الثاني – طبيعته ربحية الشركات
الفصل الثالث – الاستنتاجات والتوصيات	
21	المبحث الاول - الاستنتاجات
22	المبحث الثاني - التوصيات
المصادر	

تعد تكاليف الجودة أحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر، وأن مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى أصبح يشكل جانباً مهماً وأحد المؤشرات الرئيسة في التأثير في تكاليف الانتاج مما ينعكس على مستويات الربحية وقدرة الشركات في مواجهة الظروف الطارئة. ويمكن توفير معلومات عن تكاليف الجودة العاملين من وصف الأنشطة الأساسية ذات العلاقة بجودة المنتجات ومن ثم ربطها مع طبيعة الأنشطة التي يقوم بها الأفراد العاملون داخل الشركة، وإن ذلك يؤدي إلى قياس تكاليف الجودة للمنتجات من خلال السيطرة على كل الأنشطة المتعلقة بالمدخلات ذات العلاقة بالجودة وكل الأنشطة المتعلقة بالمخرجات ذات العلاقة بالجودة. وفضلاً عن ذلك كل التكاليف ذات العلاقة بتلك الأنشطة واحتساب تأثيرها في الوحدات المنتجة وفي تكاليف الانتاج بشكل عام، ومن هنا تبرز أهمية المعلومات عن تكاليف جودة المنتجات لكل الأقسام ابتداءً من السيطرة على الجودة والذي يشكل أهمية بالغة في الهيكل الإداري للشركات وإنهاء بأقسام التسويق والمبيعات.

لذلك يهدف البحث إلى دراسة وتوضيح موضوع البحث من العلاقة بين تكاليف الجودة والربحية ، بالإضافة الى عرض وتحليل الادبيات لاساليب تكاليف الجودة ومدى علاقته بالعناصر المرتبطة بالربحية.

الفصل الاول

الاطار التمهيدي

يتضمن هذا الفصل منهجية البحث ودراسات سابقة ذات صلة بموضوع البحث ضمن المباحث الاتية :

المبحث الاول : منهجية الدراسة

تمهيد

يأتي هذا البحث للتعرف على تكاليف الجودة و ربحية الشركات وفق منهجية تتكون من الفقرات التالية:

اولا : السبب والدافع من اختيار موضوع البحث

ان السبب من اختيار الموضوع هو بيان مدى تأثير تكاليف الجودة على ربحية الشركات ، حيث تسعى إدارة الجودة إلى إيجاد ثقافة متميزة في الأداء لتحسين الإنتاجية من خلال المراجعة المستمرة للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة لاكتشاف أوجه القصور وعلاجها أولاً بأول، واستبعاد الخطوات الزائدة لتقليل تكلفة الإنتاج، بالإضافة الى الرغبة الشخصية لاختيار الموضوع الذي اخذ حيزا ضمن محاسبة التكاليف في ظل عصر المنافسة .

ثانيا : مشكلة البحث

تعاني الشركات العراقية في استخدام تكاليف الجودة مما اثر على اداء هذه المؤسسات وقلة ارباحها .

ثالثا : منهج وادوات البحث

تم الاعتماد في الفصل الثاني على المنهج الاستقرائي في الجانب النظري بوساطة المصادر لتحقيق اهداف البحث ، اما في الفصل الثالث فقد استند الى المنهج الوصفي التحليلي وبيان طبيعة المتغيرات وذلك بالاعتماد على ادوات البحث من الادبيات العربية لوصف الحالة .

رابعا : اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

- التعرف على مفهوم تكاليف الجودة .
- التعرف على ماهية و مفهوم ربحية الشركات .
- التعرف على مدى تأثير تكاليف الجودة على الربحية .

خامسا : اهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها ربحية الشركات في الوقت الحاضر و أهمية الجودة كونه أحد الأسس التي تركز عليها الشركات من منطلق التخطيط والتنبؤ بالاحتياجات الضرورية، فقد أشارت الدراسات إلى أهمية تكاليف الجودة في الشركات والتي تعد أحد العناصر الرئيسة في تكاليف الانتاج وعلاقتها بالأداء المالي، وإلى التخلص من المعيب في مختلف المواقع وهذا يعني تحسناً في الانتاجية وخفض في السعر، ويترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس أثر ذلك على الربحية والأداء المالي بشكل عام.

سادسا : فرضية البحث

قيام البحث على اساس الفرضية الرئيسية التي تنص على :

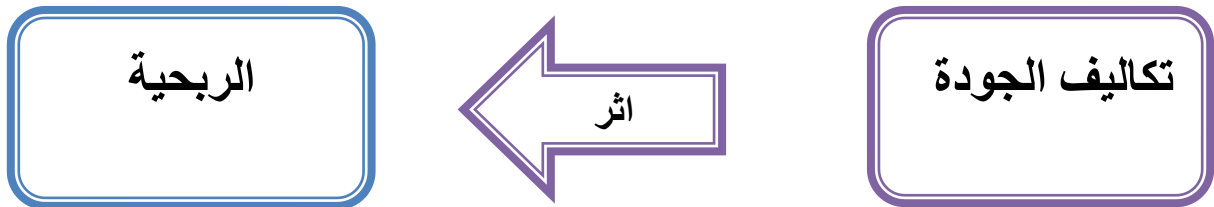
وجود علاقة بين تكاليف الجودة وتحقيق الربحية

سابعا : حدود الدراسة

تحدد حدود البحث بالفترة الزمنية التي طبقت فيها الدراسة.

ثامنا : نموذج الدراسة :

يتبين نموذج البحث بالشكل (1) الفرضي المعبر عن اثر تكاليف الجودة في تحقيق الربحية



المصدر : من اعداد الباحث .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

يشمل هذا المبحث شرح لبعض الدراسات التي لها صلة بموضوع البحث وكما يلي :

1- دراسة (استيتية ، 2005) بعنوان تكاليف الجودة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الاردن.

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين عناصر إدارة الجودة الشاملة وتكاليف الجودة لمصانع الادوية وتوزيع التكاليف لهذه المصانع حيث تألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات العاملة في قطاع الصناعة الدوائية في الأردن والبالغ عددها 17 شركة ، وإعتمدت الدراسة على اسلوب المسح الشامل لجميع أفراد مجتمع الدراسة، والذين يتمثلون في مديري أقسام الجودة في الشركات موضع الدراسة ، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلتزام مصنع الادوية في الأردن بعناصر إدارة الجودة الشاملة مجتمعة او منفردة وتكاليف الجودة لهذه المصانع.

2- دراسة (بن كليب، 2005) ، دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكاليف الجودة في قطاع صناعة الاسماك

المشكلة التي تناولتها الدراسة تمثلت في كيفية تحديد وقياس تكاليف الجودة في قطاع صناعة الاسماك في جمهورية اليمن ، وقد هدفت الدراسة الى تحقيق جملة من الاهداف اهمها توضيح دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد و قياس عناصر التكلفة المرتبطة بالجودة لغرض ابراز تلك العناصر وتوفير البيانات المرتبطة بها لترشيد القرارات الادارية،يرى مقدم الدراسة ان اهميتها تنبع من الدور الحيوى الذى تلعبه محاسبة التكاليف ودراسات تحسين الجودة فى زيادة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية ، الى اختبار صحة الفرضية وتوصلت وان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تحديد وقياس عناصر تكاليف الجودة وضعف الوعي التكاليفى بأهمية تلك العناصر .

3- دراسة نهى (2007) بعنوان ادارة الجودة الشاملة وأثره فى ترشيد التكاليف

تمثلت مشكلة البحث فى هذه الدراسة فى ان هناك فهما خاطئاً بأن تطبيق مفهوم الجودة الشاملة يؤدى الى ارتفاع التكاليف دون النظر الى العيوب التى تتجم من عدم تطبيقها . وقد رمت الدراسة الى تحقيق الاهداف التى كان اهمها دراسة اثر تطبيق ادارة الجودة الشاملة على ترشيد التكاليف المباشرة وغير المباشرة فى حدود تقليل التالف وضبط المصروفات ، ،وقد ناقشت الدراسة الفرضيات الاساسية ،وتتمثل النتيجة التى توصلت اليها الباحثة فى ان تطبيق سياسة الجودة فى الشركة يحقق تحسين للنوعية والاداء وزيادة الانتاجية وتقوية المركز التنافسى وكسب رضا العميل وزيادة الارباح وتوصلت الباحثة ايضا الى انه يوجد قصور فى تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة مما أدى الى تقليل الفوائد التى جنتها الشركة .

مجالات الإفادة من الدراسات السابقة :

شكلت الدراسات السابقة أحد المصادر المهمة التى إفاد منها الباحث فى فهم معطيات البحث الحالي ومتغيراته مما سهل الطريق أمامه للكتابة فى موضوع البحث ، وتتحدد مجالات الإفادة من الدراسات السابقة بالنقاط الآتية :

1- الاطلاع على بعض المصادر والمراجع .

2- التعرف على المنهجية المعتمدة لهذه الدراسات والإفادة منها فى بناء منهجية البحث الحالي

الفصل الثاني

الاطار النظري

يلخص الفصل ضمن مبحثين الاول يختص بموضوع تكاليف الجودة والثاني الربحية ليكون الاطار

المفاهيمي لموضوع البحث وكما في الاتي :

المبحث الاول : تكاليف الجودة

احتلت الجودة في الآونة الأخيرة الأسبقية الأولى في سلم اهتمامات القيادات الإدارية، وأصبحت من أهم

القضايا في أي منشأة تسعى لرفع مستوى أدائها وتحقيق النجاح. وتشكل تكاليف الجودة في الوقت الحاضر

نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج في العديد من المنشآت، الأمر الذي يستدعي توفير معلومات عن هذه

التكاليف، (المحمود ورزق، 2005: 283) لذلك يسلط البحث الضوء على بعض الفقرات لفهم معنى تكاليف

الجودة وكما يأتي :

اولا : التطور التاريخي لمفهوم تكاليف الجودة

إدارة الجودة الشاملة ليست وليدة اليوم، فقد نشطت الاهتمامات بالجودة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث

بذل العلماء والمهندسون الأمريكيان جهوداً كبيرة للسيطرة على نوعية الصناعات الحربية، والحصول على

أسلحة فعالة وعالية الدقة والكفاءة، وذلك باستخدام أسلوب الرقابة الإحصائية على الجودة (البليسي، 2000:

44).

وفي بداية الخمسينيات التقى كل من V. Fiegenbaum ، Juran ، Deming مع Ishikawa . الذين يعتبرون

مؤسسي المعجزة الاقتصادية لليابان، حيث أدخلوا تحسينات مهمة على مبادئ الجودة في مجال الرقابة على

العمليات الإحصائية، والتركيز على العمل، والتحسين المستمر، وفرق العمل. وفي عقدي الستينات

والسبعينيات من القرن الماضي، بدأت الشركات الأمريكية تخطو نحو ضبط الجودة للمنتجات قبل أن تصل

إلى المستهلكين، من خلال استبعاد المعيب فيها بواسطة أسلوب الفحص والتصحيح. ومع ذلك فقد حدثت

بعض الأخطاء في التطبيق نتيجة التركيز على النتائج وإهمال السبب، كما أن تطبيق أسلوب الفحص

والتصحيح قد عزل أسلوب ضبط الجودة عن باقي الوظائف الأخرى كالتخطيط والتصميم والإنتاج والتوزيع، (يوسف، 1994: 670).

وبهذا تتحمل المنظمات في سعيها إلى إنتاج سلعة (منتج أو خدمة) لتلبي إحتياجات الزبائن ورغباتهم وتوقعاتهم أنواعاً مختلفة من التكاليف المتعلقة بتحقيق الجودة تسمى تكاليف الجودة، وتساعد الأنظمة المحاسبية المنظمة في الحصول على مختلف التقارير والمؤشرات التي يمكن من خلالها قياس وتحليل والتحكم بهذه التكاليف وتحقيق التخطيط السليم والرقابة الفاعلة، (انعام، 2008: 15)

ثانيا : مفهوم الجودة وتكاليف الجودة

التعرف على تكاليف الجودة لابد من معرفة ماهي الجودة للوصول الى تكاليف تلك الجودة ، توجد مفاهيم عديدة للجودة سنأخذ بعضا من هذه المفاهيم فقد تطرق لها (et.al،Crosby) بشكل مختصر باعتبارها عملية مطابقة المنتج للمواصفات الخاصة الموضوعة للمنتج مسبقا ، وايضا عرفت المنظمة الدولية لتقييس الجودة (ISO) بانها مجموعة الخصائص والمميزات التي لها تأثير على قدرة وكفاءة المنتجات والخدمات على تلبية احتياجات وغايات معينة ،(الكبراتي، 2005: 62).

فقد عرفها Juran بأنها: مدى ملائمة المنتج للاستعمال، كما عرفها Crosby بأنها: مطابقة المنتج للمواصفات الموضوعة، أما Cohen & Brand فوصفاها بأنها: الوفاء بمتطلبات المستفيد بل وتجاوزها، كما عرف Malcom الجودة بأنها المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في مقدرة السلعة أو الخدمة على تلبية حاجات معينة من وجهة نظر الزبائن (Malcom). ومما تقدم يمكن القول بأن الجودة هي قيام المنظمة بإرضاء المستهلك وتحقيق رغبته وتوقعاته وبأقل التكاليف،(الفضل، نور و الراوي، 2007: 17).

تشتمل الجودة على جانبين أساسيين هما جودة التصميم وجودة المطابقة ، وتقاس جودة التصميم بمدى مقابلة مواصفات السلعة أو الخدمة لاحتياجات ورغبات المستهلك، أما جودة المطابقة فتعني تصنيع المنتج طبقاً لمواصفات التصميم والمواصفات الهندسية والصناعية (هورنجرن، فوستر، و داتار، 1996: 1222).
اما تكاليف الجودة هي التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو هي تلك التكاليف التي تحدث نتيجة حدوث الجودة المنخفضة ، ونتيجة لتطور الظروف ظهر اهتماماً واسعاً بالعلاقة بين الجودة وإدارة الكلفة، فقد أعدت الجمعية الوطنية للمحاسبين دراسة لقياس وتخطيط والرقابة على تكلفة الجودة، مثلت هذه الدراسة مقدمه لتحديد تكلفة الجودة محاسبياً وقدمت اطاراً عاماً لكيفية قياس تكلفة الجودة وعلاقتها بنظم التخطيط والرقابة في المنظمة ،وهناك مجموعة من الخطوات التي ينبغي اتباعها لتحديد نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف الجودة، وهي (الزبيدي، 2005: 24):

- إحتساب نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف (الرقابة على الجودة) أو ما يسمى معدل تحميل تكاليف الجودة.
- حصر تكاليف الجودة من واقع المستندات الاصلية وتبويبها وتحميلها مباشرة على مركز تكلفة الرقابة على الجودة بدفتر تحليل المصروفات.
- إحتساب تكلفة وحدة الخدمة التي تؤديها ادارة الرقابة على الجوده وذلك بتقسيمها على عدد وحدات الخدمات التي تنتجها.
- توزيع تكلفة مركز (الرقابة على الجودة) على مراكز الإنتاجية على أساس مسبب الاستفادة.
- تحديد نصيب مركز تكلفة (الرقابه على الجودة) من تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية الاخرى.

فتكاليف الجودة لا تختلف عن اي من تكاليف باقي وظائف المنظمة كالصيانة، والتصميم، والبيع، والإنتاج، وإدارة العمليات، وغيرها. إذ يمكن أن تعد موازنات تخطيطية لهذه التكاليف وقياسها وتحليلها، وتستعمل مصطلحات متنوعة للتعبير أو لوصف هذه التكاليف التي ترتبط بتوفير منتج أو خدمة يتمتع بالجودة، وتتضمن هذه المصطلحات (الحربي والكلحوت، 2005: 10) :

- كلف الجودة.
- كلف الجودة الرديئة.
- التكاليف المرتبطة بالجودة.

ثالثا : تعريف تكاليف الجودة

عرف المعيار البريطاني تكلفة الجودة (British 6143) في الجزء الثاني منه بأنها تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها، فضلاً عن الخسارة المتحققة عندما لا تتحقق الجودة فهي تمثل ما تنفقه المنشأة في سعيها لإنتاج منتجات تتمتع بالجودة العالية. فيما تعرفها المواصفات الأسترالية تكلفة الجودة (Australia 2561) بأنها حاصل الفرق بين التكلفة الحقيقية التي ستحصل إذا لم يحصل أي فشل للمنتج، وتظهر تكاليف الجودة بموجب هذا التعريف بأنها الفرق الحسابي بين التكلفة المتوقعة أو المحددة مسبقاً لإنتاج منتجات خالية من العيوب ومطابقة للمواصفات وبين التكلفة الفعلية التي تحملتها المنشأة لإنتاج وبيع منتجاتها ، يرى (عقيلي) أن تكلفة الجودة هي استثمار له عائد، يتمثل بالحصول على رضا وسعادة الزبون وكسب ولائه وجذب زبائن جدد والحصول على حصة أكبر من السوق فبموجب هذا التعريف تكون برامج تحسين الجودة عبارة عن قرار استثماري تتخذه الإدارة تسعى عن طريقه إلى الحصول على رضا الزبائن كمردود لتقديمها منتجات تلبي رغباته وإحتياجاته،(عقيلي، 2001: 30).

رابعاً : مميزات تكاليف الجودة :

تعتبر تكاليف الجودة احد حلقات تطبيق ادارة الجودة الشاملة في المؤسسات سواء الصناعية او التجارية او الخدمية ، اذ هي تكاليف تتفق من اجل الحصول على منتجات او خدمات خالية من العيوب ويمكن تحديد اهم مميزات قياس تكاليف الجودة من وجهة نظر الادارة في المؤسسة بما يلي (الزبيدي، 2005: 28):

1. تساعد تكاليف الجودة في عملية الرقابة ، من خلال بيان ما تم تنفيذ من الخطط الموضوعة مسبقاً للوصول الى الجودة المطلوبة ، كما وتلعب دوراً في عملية التنبؤ المستقبلي.

2. يتم استخدام تكاليف الجودة كأداة لقياس كفاءة تنفيذ البرامج الخاصة بضبط الجودة ، وهي تعتبر ايضاً اداة لتحديد نقاط الضعف، بالإضافة الى اعتبارها وسيلة مساعدة في عملية التخطيط لمنتجات وخدمات ذات جودة عالية.

خامساً : اهمية تكاليف الجودة

حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة بالآتي (يوسف، 1994: 660 ، استيتية، 2005: 340 ، السيد، 2009: 151) :

1. إن حساب التكاليف المتعلقة بالجودة وتحويلها إلى اللغة المشتركة لمدراء المنظمات يعد مؤشر قوي لتحفيز الإدارة العليا في تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة. بالإضافة إلى المنفعة الأكبر المتعلقة بتخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج أو الخدمة والتحكم والسيطرة عليها بفاعلية ومن ثم زيادة الأرباح. وزيادة الدقة في تقويم وتقدير التكاليف ووضع الموازنات الواقعية. وتحويل الجودة إلى أرقام بسيطة ومرئية باستعمال النسب التي تساعد الإدارة والموظفين لفهم أهمية عمل الشيء

الصحيح منذت المرة الأولى، وأخيراً، تمثل وسيلة اتصال مهمة بين الموظفين في أقسام الجودة والإدارة العليا والمنظمات.

2. تشتمل الكلف على عنصري (الكلفة والجودة) اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (الكلفة، والجودة، والوقت، والأبتكار) للمنظمة والتي تؤثر بشكل مباشر في قابلية النمو الاقتصادية لها.

3. يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتقارير أي المشاريع ستحقق عائد استثمار أعظم، وأيها كانت أكثر فاعلية في تخفيض كلف الفشل وكلف التقويم. فنظام القياس تكاليف الجودة ينبغي أن يستعمل هذه التكاليف كأداة للمساعدة على تبرير إجراءات التحسين.

4. يمكن أن يطبق نظام تكاليف الجودة على كل الأنشطة مهما كانت طبيعتها وحجمها، مما يساعد المسؤولين على إدراك أهمية نظام تكاليف الجودة ومن ثم إعادة موازنات خاصة تركز على التخلص من أسباب عدم المطابقة بشكل النهائي.

5. تستعمل الإدارة في مساعيها لتحسين الجودة، ورضا الزبون، والحصة السوقية وتحسين الربح كلف الجودة كقاسم مشترك اقتصادي، فهي تشكل البيانات الأساسية لإدارة الجودة الشاملة. ويوفر برنامج تكاليف الجودة تحذيرات مسبقة ضد أي خطر مستقبلي في الوضع المالي.

6. تستعمل المقاييس المالية لتكاليف الجودة كأساس عام لتقويم المبادلات بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل، إذ توفر تكاليف الجودة مقياساً مميزاً لأداء الجودة. كما تعد طريقة مفيدة لمقارنة مختلف برامج تحسين الجودة، ووضع أولويات لإنجاز أقصى تخفيض للتكاليف.

7. كبر حجم التكاليف المتعلقة بالجودة، إذ قدرت عام 1987 في المملكة المتحدة بمبلغ 10 مليار

جنية إسترليني وهي تساوي 10% من الناتج القومي الإجمالي، وقدرت الدراسات أن هذه التكاليف

تمثل نسبة 12-20% من قيمة المبيعات الأجمالية للمنظمات، ولهذا السبب توجب على المنظمات

القيام بدراسات موسعة لتكاليف الجودة لغرض سلوكها وتأثيرها في نشاطها وأرباحها ومن ثم القيام

بعملية التخطيط والإدارة السليمة لها.

8. تفيد عملية قياس تكاليف الجودة في قياس التحسينات في أداء الجودة. فتكاليف الجودة الكلية

ينبغي أن تنخفض عند تبني إدارة الجودة الشاملة TQM، وإذا لم يحصل ذلك على المنظمة أعادة

فحص عمليات إدارة الجودة الشاملة.

9. أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة،

خاصة للمنظمة التي ترغب بالتميز على المستوى العالمي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين

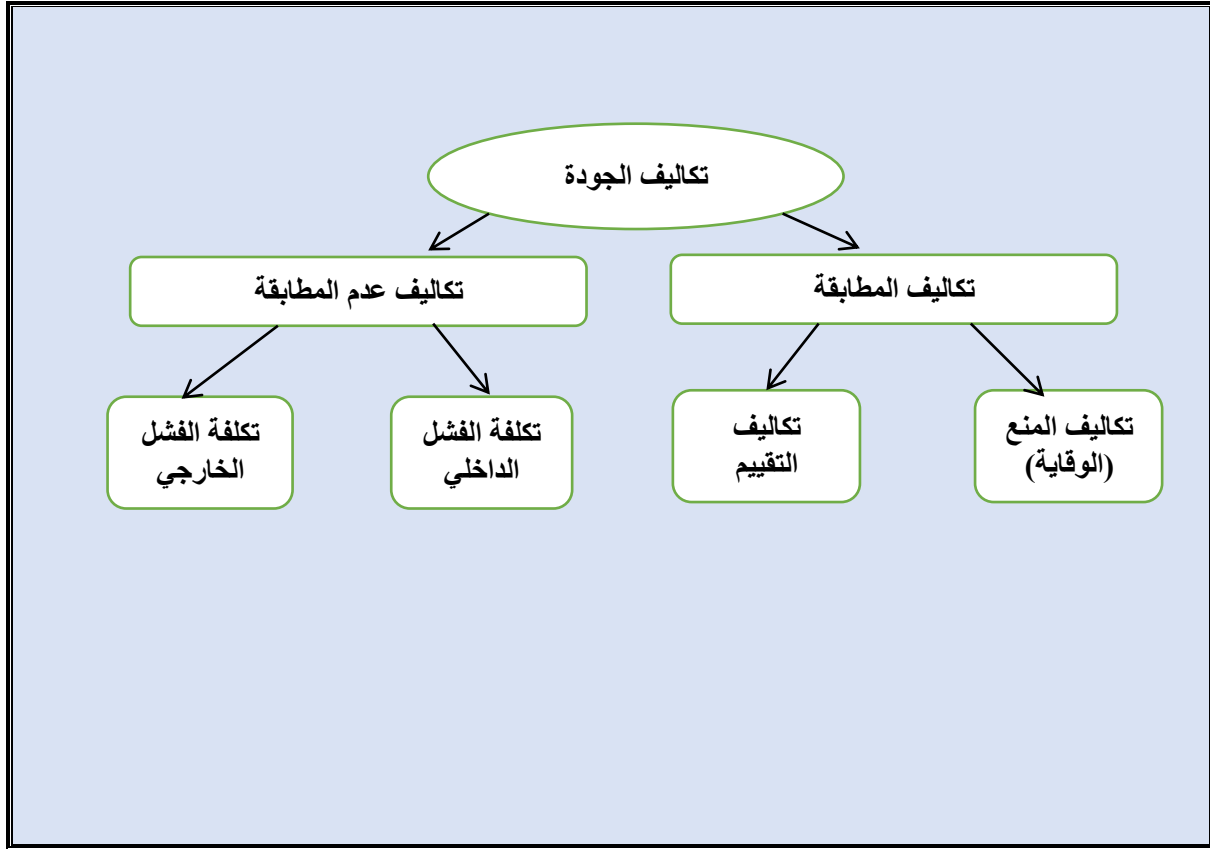
الأمريكي IMA في دراسة له أن المنظمات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها

ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات.

خامسا : انواع تكاليف الجودة

يورد العديد من الباحثين أنواعاً مختلفة من تكاليف الجودة (Morse ، Hilton ، Summers) ،وكما

في الشكل التالي ،(حمودي والنعمي، 2007: 178 ، الزيدي، 2005: 24):



الشكل رقم (2) تبويب او تقسيم تكاليف الجودة بشكل مجموعتين.

1. **تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة :** وتسمى أيضاً تكاليف المطابقة إذ يعرفها (Morse) بوصفها

التكاليف المنفقة نتيجة لإمكانية حدوث المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات الفعلية ومعايير تصميمها. فتكاليف ضبط الجودة تشمل إذن التكاليف جميعها التي تنفقها المنشأة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات ومنع حدوث المشاكل في أثناء وبعد عملية الإنتاج، وتشمل تكاليف ضبط الجودة:

- **تكاليف الوقاية (المنع):** وهي تلك التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة

للمواصفات مثل: تكلفة هندسة الجودة، وفحص المواد الواردة، وصيانة وإصلاح الآلات،

وهندسة العملية الصناعية، وهندسة التصميم، وتكلفة التدريب للوصول إلى مستوى الجودة

المرغوب فيه.

هي التكاليف بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معينة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات هي تحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية، فقد وجدت المنظمات إن تكاليف المنع أقل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها.

- **تكاليف التقويم:** وهي تلك التكاليف التي تحدث لاكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتج غير المطابقة للمواصفات مثل: تكاليف فحص المواد المستلمة، واختبار المنتج خلال عملية التصنيع، وفحص المنتج النهائي.

وهي كلف تقويم المنتج أو الخدمة في أثناء عملية إنتاج المنتج أو توفير الخدمة لتحديد فيما إذا كان هذا المنتج في حالته التامة أو غير التامة قادر على تلبية المتطلبات الموضوعية من قبل الزبون. وتعد أنشطة التقويم ضرورية في بيئة الجودة الضعيفة، فهي يمكن أن تنشأ في أي مكان كتقويم وفحص المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام. من ناحية أخرى فكلف التقويم هي كلف الفحص لضمان تلبية المواصفات.

فهي التكاليف التي تحصل للتأكد من أن المواد الأولية والمنتجات تتطابق مع معايير جودة المطابقة ، وهي التكاليف المنفقة لتشخيص المنتجات أو الخدمات غير المطابقة قبل توصيلها إلى الزبون ، وغالباً ما تصنف أنشطة التقويم بأنها أنشطة لا تضيف قيمة، لأن الزبائن لا يدفعون مقابل الفحص، وإنما يدفعون مقابل المنتج عال الجودة، ويعتقد خبراء الجودة أن أنشطة التقويم يمكن تفاديها عن طريق وضع تعزيزات أكثر في منع العيوب، إذ تدافع إدارة الجودة الشاملة عن عملية مثالية بتقديم تصميم خال من العيوب.

2. **تكاليف الفشل في ضبط الجودة :** وتسمى أيضاً تكاليف عدم المطابقة ويعرفها (Morse) بأنها

التكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات ومعايير تصميمها. فالفشل في ضبط الجودة يسبب أنشطة الفشل الداخلي والخارجي وبشكل عام تعدها المنظمات أنشطة لا تضيف قيمة، ويرتبط هذا النوع من التكاليف بالمؤشرات الرئيسية التي يمكن أن تحصل في المستقبل نتيجة لإنخفاض المبيعات الناتج عن هذا الفشل ، فهذه التكاليف تحصل عند فشل المنظمة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى، مما يولد عدم تطابق هذا المنتج أو (الخدمة) التام مع متطلبات الزبون، وتقسم إلى قسمين:

- **تكاليف الفشل الداخلي:** وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات قبل شحنه للعميل مثل: تكلفة إعادة التصنيع للمنتجات غير المطابقة للمواصفات قبل شحنها للزبون، وتكلفة إعادة الفحص، وهامش المساهمة الضائع بسبب جودة الإنتاج المنخفضة.

وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن. وأنشطة الفشل الداخلي أنشطة لا تضيف قيمة ويمكن أن تكون مكلفة جداً خاصة بخسارة وقت العملية. فعلى الرغم من أن وقت العملية يمكن أن يكون الأكثر كلفة، فهو الأكثر صعوبة في القياس لأنه يمكن أن يؤثر على المبيعات المستقبلية للمنظمة ، فقد عُرِفَتْ بأنها الكلف الناتجة عن تشخيص عيوب في المواد الأولية، المنتجات أو الخدمات قبل توصيلها إلى الزبون وعرفها (Mc Waters) بأنها التكاليف التي تحصل عند اكتشاف العيوب قبل إرسال المنتج إلى الزبون.

• **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير

المطابق للمواصفات بعد شحنه للعميل مثل: تكاليف المردودات والإصلاح والمسموحات

التي تمنحها المنشأة للزبائن لتشجيعها على قبول تلك المنتجات، وهامش المساهمة الضائع

من انخفاض المبيعات وحصة السوق والسعر.

ويمكن أن تكون أنشطة الفشل الخارجي الأكثر كلفة بسبب تأثيراتها على سمعة

المنظمة، كما أن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة يمكن أن تكون ضخمة، ويمكن أن

تكون صغيرة مقارنة بالكلف الفرصية للمبيعات المستقبلية، ويرى المدافعين عن إدارة الجودة

الشاملة بأن كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو كلفة فعالة، وهذه الحجة من الصعب

دحضها لأن الكلف الفرصية عن المبيعات الضائعة يمكن أن تكون مرتفعة جداً لكنها في

الوقت نفسه صعبة القياس بشكل موضوعي، وقد عرفت بأنها الكلف التي تحصل عندما

تسلم المنتجات الرديئة إلى الزبائن، وهي الكلف الناتجة عند توصيل المنتجات أو الخدمات

غير المطابقة للمواصفات إلى الزبون.

ومن الجدير بالذكر تتزايد تكاليف المنع والتقييم كلما تزايدت الجودة بينما تتناقص تكاليف الفشل الداخلي

والخارجي كلما تزايدت الجودة ، والجدول (1) يبين مجموعة من أمثلة التكاليف سابقة الذكر .

جدول (1) أمثلة على تكاليف الجودة

تكاليف الضبط		تكاليف الفشل في ضبط الجودة	
تكاليف الوقاية	تكاليف التقويم	تكاليف الفشل الداخلي	تكاليف الفشل الخارجي
تخطيط الجودة وتحسينها	فحص واختبار المواد الأولية المستلمة	الخردة والتالف والفاقد	هندسة العملية والتصنيع المتعلقة بالفشل الخارجي
تخطيط العملية وضبطها	معاينة (فحص) العملية	المتخلص من المنتجات المعيبة	الخدمات الميدانية وتوصيل البدائل للمستهلك
إعادة النظر بالتصاميم	فحص واختيار الإنتاج تحت التشغيل.	هندسة العملية والتصنيع المتعلقة بالفشل الداخلي (تحليل الفشل)	(الكفالة) الضمان
تقويم المجهزين	معاينة السلع والمنتجات التامة.	إعادة العمل	مردودات المبيعات
التعليم والتدريب	مختبرات الجودة ومستلزماتها	تخفيض رتبة السلعة	الشكاوي والمطالبات
معدات الفحص وصيانتها	إستهلاك معدات الاختبار	إعادة الاختبار والفحص	الحسومات
بيانات الجودة وتحليلها	المحافظة على دقة أدوات القياس (المعايرة)	زمن التوقف	تصليح المنتجات
تقارير الجودة	تقويم المخزون	صيانة الأعطال	إعادة سحب المنتجات من السوق

المصدر: المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010: 56.

وضمن تصنيف آخر، أورد (المحمود ورزق، 2006:479) تصنيف آخر لتكاليف الجودة، وهو:

1. الكلف المباشرة للجودة: والتي تصنف إلى نوعين، كلف الرقابة وتتضمن كلف الوقاية وكلف التقييم.

وكلف الفشل وتشمل كلف الفشل الداخلي وكلف الفشل الخارجي. وتحسب كلف الجودة المباشرة

بحاصل جمع كلف الرقابة مع كلف الفشل.

2. الكلف غير المباشرة للجودة: وتشمل الكلف غير الملموسة مثل، كلف فقدان السمعة، وكلف عدم

رضا العملاء، وكلف معاناة العملاء.

ويصنف (Ross) تكاليف الجودة تصنيفاً آخر هو التكاليف الظاهرة والتكاليف المستترة أو المخفية إذ

نقل فكرة جبل الجليد الذي شبه تكاليف الجودة به، وأورد أن 10% فحسب من إجماليها ظاهر بينما تكون

90% منها مخفية ضمن فقرات وأنواع أخرى. فالتكاليف الظاهرة بالنسبة للعديد من المنظمات هي التكاليف

الكلية للجودة التي تمثل عناصر مثل التلف، وإعادة العمل، والفحص، والمردودات بموجب الضمان، وتكاليف

ضمان الجودة، وتمثل التكاليف الظاهرة نسبة 10% من جبل الجليد. أما التكاليف المخفية فهي التكاليف

التي ترتبط بأنشطة الجودة ولا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة وإنما تحمل على أنشطة أخرى، مثل

التكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج والهندسة. وعلى الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن

لها وزناً كبيراً يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة (جودة، 2004:171).

المبحث الثاني

الربحية

يعتبر تحقيق الأرباح وتعظيمها أحد الأهداف الأساسية أن لم يكن الهدف الأساسي الذي تسعى إليه المصارف ، إذ أن تحقيق مثل هذه الأرباح يمكنها من المحافظة على استمراريته وبقائها ، و تدعم مركزها المالي، وزيادة حقوق ملكيتها ، وتعزيز ملاءتها ، وسيولتها مما يزيد من قدرتها على مواجهة الاخطار والالتزامات التي تواجهها ، وذلك خلافا للخسائر التي تؤدي إلى تردي أوضاع المصارف المالية وتآكل حقوق ملكيتها وتعرضها للعسر المالي والتعثر مما قد فيضي إلى تصفيتها،(كراجة، ربابعة، السكران، مطر، 2006: 26)، وعليه سيتطرق البحث الى طبيعة الربحية وفق الفقرات الاتية :

اولا : مفهوم الربحية

أن الربحية تعكس مقدار المنظمة على توليد أرباح في مجموعها وليس لكل استثمار على حده ،وتعتبر الربحية هدف أساسي وأمر ضروري لبقاء عمل الشركة واستمرارها وغاية يتطلع إليها المساهمون ، وهو عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها الشركة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح لذا نجد أن جهدا كبيرا يوجه نحو الاستخدام الامثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن للمساهمين لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه على الاستثمارات البديلة التي تتعرض لنفس الدرجة من المخاطرة (الشيخ، 2008: 41).

ثانيا : هدف الربحية

يعتبر هدف الربحية من الأهداف الأساسية لجميع الشركات وهو ضروري لتحقيق بقاءها واستمرارها كما يعتبر هدف تحقيق الربح من الامور الأساسية التي يتطلع إليها المستثمرون ومؤشر هام للدائنين وأداه هامه لقياس كفاءة الادارة في استخدامها لمواردها ، ولتحقيق هدف الربح لابد للمدير المالي أن يحصل على

الاموال المطلوبة بأقل ما يمكن من التكاليف والمخاطر واستثمار هذه الاموال بطريقة تمكن الشركة و كوحدة واحدة من تحقيق عائد لا يقل في مستواه عما يستطيع أصحاب الاسهم فيها (مالكيها) تحصيله من استثمار أموالهم في مشاريع أخرى تتعرض لنفس الدرجة من المخاطر (حداد، 2004: 22).

ثالثا : نسب الربحية

توجد هناك مؤشرات عديدة لقياس هذا المجال ممثلة بنسب الربحية والتي تقيس فاعلية الإدارة في توليد الأرباح، وتستخدم أيضاً للحكم على كفاءة إستخدام المنظمة لموجوداتها، ومن اهم هذه النسب (العامري، 2001: 139 ، السعيد، 2000: 63 ، الأنعمي، الخرشة، 2007: 36) :

1- هامش الربح الإجمالي

وتدل هذه النسب على كفاءة الادارة في تسعير وتوليد المبيعات والسيطرة على الكلف وتحتسب من قسمة الربح الاجمالي (المبيعات - كلفة البضاعة المتاحة للبيع) على صافي المبيعات وكلما زادت هذه النسب كلما كان أفضل.

2- هامش الربح التشغيلي

تقيس هذه النسبة الكفاءة التشغيلية الشاملة للشركة ويتم احتسابها عن طريق قسمة الربح التشغيلي على صافي المبيعات وكلما زادت هذه النسبة كلما كان ذلك أفضل .

3- هامش الربح الصافي

وهو عبارة عن قدرة دينار المبيعات على توليد الارباح، أو عبارة عن مقدار الربح في كل دينار من دنانير المبيعات، ومعدل الهامش المنخفض يعين انخفاض سعر البيع أو انخفاض حجم المبيعات أو ارتفاع التكاليف ، وتقيس هذه النسبة قدرة المبيعات على توليد صافي الدخل ، ويتم احتسابها عن طريق قسمة صافي الدخل على صافي المبيعات وكلما زادت كلما كان ذلك أفضل

4- العائد على الإستثمار

وتقيس هذه النسبة الكفاءة الكلية لإدارة في تحقيقها الأرباح من مجمل استثمارها في الموجودات يتم احتسابها عن طريق قسمة صافي الدخل على مجموع الموجودات (المتداولة و الثابتة) وكلما زادت كلما كان ذلك أفضل.

5- العائد على حق الملكية

يشبه هذا المقياس العائد على الاستثمار ولكن الاختالف هنا أن الأموال المستثمرة اليت تظهر في المعادلة هي أموال أصحاب المشروع أي حقوق المساهمين وال يدخل فيها الأموال المقترضة، ويسمى أيضا العائد على القيمة الصافية.

ويتم احتسابها عن طريق قسمة صافي الدخل على حق الملكية (رأس المال المدفوع+عالمات الاصدار + الأرباح المحتجزة) وارتفاع هذا المعدل هو دليل الادارة الكفوة والذي عادة ما يفضله المالكون .

الفصل الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

ختاماً وبعد التطرق الى متغيرات البحث يلخص البحث ضمن الفصل الثالث اهم الاستنتاجات في المبحث الاول والتي تستدعي بعض التوصيات في المبحث الثاني و كما يأتي :

المبحث الاول : الاستنتاجات

1- تتمثل تكاليف الجودة بأربعة مجاميع هي: تكاليف المنع، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي،

وتكاليف الفشل الخارجي.

2- وإن برامج تحسين الجودة تؤدي إلى وفورات هامة وإيرادات مرتفعة، إضافة إلى التأثيرات غير

المالية لتحسين سمعة المنشأة.

3- أكدت الدراسات الى حاجة الإدارة الملحة لتقرير تكاليف الجودة وضرورة قيام نظم المعلومات

المحاسبية بتوفيره للمساعدة في تحسين استمرارية الإدارة في الرقابة، وبيان ارتفاع تكاليف الفشل

الداخلي والخارجي في حالة وجودها مما يجلب انتباه الإدارة لها والعمل على تخفيضها عن طريق

تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها من أجل تحسين جودة المنتجات والحصول على

رضا المستهلك.

4- ان أهمية الانتباه لتكاليف الجودة والتركيز عليها، إذ أصبحت تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج

(تتراوح تكاليف الجودة غالباً في العديد من الشركات الأمريكية مثلاً من 10% إلى 20% من

المبيعات)، وإن برامج تحسين الجودة تؤدي إلى وفورات هامة وإيرادات مرتفعة، إضافة إلى التأثيرات

غير المالية لتحسين سمعة المنشأة.

المبحث الثاني : التوصيات

- 1- ضرورة تركيز الشركات على تكاليف الجودة باعتبارها عنصر مهم في تحقيق الربحية.
- 2- القيام بدورات تدريبية لتخصص تكاليف الجودة للكادر المحاسبي لزيادة تطوير مهاراتهم .
- 3- القيام بدراسات مستقبلية عن تكاليف الجودة في لتعزيز وتحقيق الربحية .
- 4- على الشركات التركيز بالمنتجات التي تدر عوائد اعلى من غيرها من الانشطة وتقديم افضل الخدمات لتشجيع وكسب العملاء.

- 1- القرآن الكريم .
- 2- المحمود، صالح عبد الرحمن، ورزق، محمود عبد الفتاح، مدخل إدارة الكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2006.
- 3- البلبيسي، بدرية المعتر عبد الكريم، إدارة الجودة الشاملة والأداء: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف التجارية في الأردن، عمان: الأردن، الجامعة الأردنية، 2000.
- 4- يوسف، محمد محمود، محاسبة التكاليف: المجلد الأول، دار الحكمة للطباعة والنشر، الدوحة: قطر، 1994.
- 5- الكبراتي، حنان صبحت عبدالله، إستعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، بغداد: العراق، 2005
- 6- إنعام محسن زويلف، أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية، 2008.
- 7- هورنجرن، تشارلز، فوستر، جورج، وداتار، سريكانت، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، ج 2، ط 2، تعريب أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريح للنشر، 1996.
- 8- الفضل، مؤيد محمد، نور، عبد الناصر إبراهيم، و الراوي ، عبد الخالق مطلق، المحاسبة الإدارية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007.
- 9- الزيدي، مثنى فالح بدر، دراسة تحديد وقياس تكاليف الجودة لأغراض التخطيط بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، جامعة الموصل: العراق، 2005.
- 10- الحربي، عوض سالم، والكحلوت، زياد، تكاليف الجودة وطرق قياسها، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الوطني الأول للجودة المعنون ب السعي نحو الإلتقان والتميز، المملكة العربية السعودية، 2005.
- 11- عقيلي، عمر وصفي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة: وجهة نظر، الطبعة الاولى، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2001.

- 12- استيتية، ديمه مصطفى اكرم، ، تكاليف الجودة الشاملة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الأردن، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن، 2005.
- 13- السيد، شذى محمد رضا حسين، محاسبة الجودة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، 2009.
- 14- حمودي، جنان علي، والنعمي، حزام فالح، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة: بحث تطبيقي في الشركة العامة للزيوت النباتية، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 2، 2007.
- 15- المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 16- جودة، محفوظ أحمد، إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، 2004
- 17- عبد الحليم كراجة، علي ربابعة، ياسر السكران، موسى مطر، الادارة والتحليل المالي :أسس، مفاهيم، تطبيقات، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006
- 18- الشيخ ، فهمي مصطفى ، التحليل المالي، الطبعة الاولى ، رام الله - فلسطين، 2008
- 19- حداد ، فايز سليم ، الادارة المالية ، الطبعة الرابعة ، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2014.
- 20- السعيد ، فرحات جمعة ، الاداء المالي لمنظمات الاعمال التحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض- المملكة العربية السعودية ، 2000.
- 21- العامري ، محمد إبراهيم ، الادارة المالية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق، 2001.
- 22- عدنان تايه النعمي، ياسين كاسب الخرشه، أساسيات في الادارة المالية، الطبعة الاولى، دار المسرية للنشر والتوزيع، عمان، 2007.